

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Artigo/Verba: Art.81º - Eliminação da dupla tributação internacional

Assunto: Enquadramento dos rendimentos provenientes da imputação aos sócios do resultado da liquidação de uma sociedade não residente - Regime dos Residentes Não Habituais

Processo: 22922, com despacho de 2024-07-24, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação

Conteúdo: O requerente de nacionalidade espanhola e residente em Portugal, vem solicitar informação vinculativa sobre o enquadramento fiscal aplicável, em sede de IRS, ao resultado da liquidação de uma sociedade espanhola na qual detinha uma participação substancial de mais de 25%, atendendo à diferente qualificação dos rendimentos, nos termos da legislação doméstica e da Convenção de Dupla Tributação celebrada entre Portugal e Espanha e tendo em consideração que o Requerente beneficia do regime aplicável aos residentes não habituais.

Assim, o Requerente solicita a confirmação por parte da AT do seguinte entendimento:
"Confirmação da natureza tributária do rendimento explicitado no presente Pedido de Informação Vinculativa, em conformidade com os termos de Direito aplicáveis, como dividendo, os termos da CDT Portugal-Espanha;

Caso se confirme que o rendimento em causa qualificar-se-á efetivamente como dividendo, confirmação adicional de que o mesmo deverá ser reportado no quadro 8 do Anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS do Requerente com o código E11.

Caso se entenda que o rendimento em causa deverá ser reportado no quadro 9 do Anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS respeitante aos rendimentos de incrementos patrimoniais (Categoria G), qual a forma utilizada para evitar que tal rendimento seja sujeito a tributação em Portugal, dado beneficiar de isenção ao abrigo do artigo 81.º do Código do IRS."

II - FACTOS DESCRITOS NO PEDIDO

1. "O Requerente era legítimo detentor de ações correspondentes a 3X,XXXX% do capital social de uma entidade espanhola denominada B, domiciliada em Madrid, Espanha;

2. A .. de julho de 2021, foi decidido pelos acionistas da Sociedade B, em Assembleia geral ordinária e extraordinária de acionistas, conforme Ata da Assembleia que se junta como Documento n.º 1, que a entidade iria cessar toda a sua atividade, sendo consequentemente dissolvida e liquidada, as correspondentes participações sociais extintas e o resultado da liquidação atribuído em proporção das ações detidas por cada um dos acionistas.

()

4. A .. de novembro de 2021, a sociedade acima mencionada foi dissolvida, e consequentemente, liquidada, conforme Escritura de Dissolução e Liquidação número xxxx, realizada ante notário espanhol, que se Junta conforme Documento n.º 2.

5. Conforme consta de tabela enunciativa dos acionistas presentes na Escritura de Dissolução e Liquidação número xxxx (página 13 do Documento n.º 2 acima junto ao

processo), o Requerente era acionista da entidade liquidada B detendo, à data da liquidação, xxxxx ações, correspondente a xxxx% da empresa.

6. Na sequência da dissolução e liquidação da Sociedade coube ao Requerente receber um montante de xxxxxxxx EUR, correspondentes a xxxxxxxx EUR em dinheiro e xxxxxxxx em créditos.

()

8. O Requerente auferiu, deste modo, um ganho no montante de xxxxxxxx EUR, em resultado da mencionada dissolução e liquidação da Sociedade.

9. De notar que o Requerente se encontra a residir e trabalhar em território português desde setembro de 2018."

III - INFORMAÇÃO

1. Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), ponto 3 do Código do IRS:

"1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

()

b) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, incluindo:

()

3) O valor atribuído em resultado da partilha, bem como em resultado da liquidação, revogação ou extinção de estruturas fiduciárias aos sujeitos passivos que as constituíram, nos termos dos artigos 81.º e 82.º do Código do IRC;"

2. Ora, prevê o artigo 81.º do Código do IRC o seguinte:

"1 - É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no período de tributação em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do valor de aquisição das correspondentes partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio.

2 - No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:

a) Essa diferença, quando positiva, é considerada como mais-valia;

b) Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia dedutível pelo montante que exceder a soma dos prejuízos fiscais deduzidos no âmbito da aplicação do regime especial de tributação dos grupos de sociedades e dos lucros e reservas distribuídos pela sociedade liquidada que tenham beneficiado do disposto no artigo 51.º".

3. Resulta assim dos preceitos supra citados que é tributado na esfera dos sócios, em IRS, o excesso entre o valor atribuído a esses sócios na partilha do ativo remanescente e as respetivas entradas de capital realizadas ou o custo de aquisição dessas partes de capital, incluindo a realização ou aquisição de outros instrumentos de capital próprio, na categoria G - Rendimentos de Mais-valias, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 81.º do Código do IRC e do ponto 3) da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

4. De acordo com a legislação nacional os rendimentos em causa consubstanciam um incremento patrimonial, subsumível na categoria G.

5. Porém, neste caso, a sociedade objeto de liquidação e dissolução e, consequentemente, fonte dos rendimentos aqui em análise, era uma sociedade com sede em Espanha, por conseguinte, não residente em Portugal.

6. Assim, existindo conexão territorial da situação em apreço com outro Estado

(Espanha) para além do Estado português, importa aferir da existência de Convenção de Dupla Tributação celebrada entre os dois Estados.

7. Com efeito, constata-se que foi celebrada Convenção para eliminar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha, aprovada através da Resolução da Assembleia da República n.º 6/1995, publicada no Diário da República n.º 24/1995, Série I-A de 28/01/1995.

8. Existindo Convenção para evitar a Dupla Tributação entre Portugal e Espanha cumpre fazer o enquadramento dos rendimentos aqui em causa face ao disposto na referida Convenção.

9. A este respeito suscitaram-se dúvidas a esta Direção de Serviços quanto à natureza e regime jurídico aplicável à entidade espanhola aqui em questão, denominada XPTO, Sicav S.A., no âmbito do ordenamento jurídico espanhol, bem como quanto ao enquadramento dos rendimentos provenientes da liquidação de uma entidade deste tipo, à luz da Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional celebrada entre Portugal e Espanha.

10. Assim, solicitou-se a colaboração da Direção de Serviços de Relações Internacionais, no sentido de ser requerido às autoridades fiscais espanholas que possa pronunciar-se, no âmbito da troca de informações, acerca de qual a natureza e regime jurídico aplicável em Espanha à entidade denominada B, bem como sobre qual o enquadramento que as autoridades fiscais espanholas fazem dos rendimentos provenientes da liquidação de uma entidade deste tipo, à luz da Convenção para evitar a Dupla Tributação Internacional celebrada entre Portugal e Espanha e respetivo Protocolo Adicional.

11. Mais concretamente, colocou-se a questão de saber em que norma se subsumem tais rendimentos: se no artigo 13.º, n.º 3 da Convenção, sendo qualificados como "Mais-valias", se no artigo 10.º da Convenção (em conjugação com a alínea a) do Ponto 2 do Protocolo anexo à Convenção), sendo qualificados como "Dividendos", ou se não caem em nenhum dos artigos anteriores, e como tal, se subsumem no artigo 22.º da Convenção, sendo qualificados como "Outros rendimentos".

12. Em resposta ao pedido de colaboração desta Direção de Serviços de IRS, a Direção de Serviços de Relações Internacionais veio informar o seguinte: "Em resposta, a AF espanhola indicou o regime jurídico deste tipo de sociedades e confirmou que o valor de xxxxx, recebido pelo Sr. A (em resultado da liquidação da referida sociedade espanhola), foi tributado em Espanha como mais valia.

O Contribuinte apresentou em Espanha declaração de imposto sobre o rendimento como não residente (Modelo 210) relativa ao 4ª Trimestre de 2021, tendo pago imposto no valor de xxxxx.

Foi ainda referido que enquadraram estes rendimentos no artigo 13.º n.º 3 da CDT entre Portugal e Espanha, na medida em que o contribuinte detinha uma participação superior a 25% do capital da referida sociedade.

Assim vejamos,

13. Estabelece o n.º 3 do artigo 13.º da CDT o seguinte:

"3 - Com ressalva do disposto no n.º 2, os ganhos provenientes da alienação de ações ou de outras participações resultantes de uma participação substancial numa sociedade residente de um Estado Contratante podem ser tributados nesse Estado. Considera-se que existe uma participação substancial quando o alienante, só ou em conjunto com pessoas associadas, tenha detido, directa ou indirectamente, em qualquer momento

durante o período de 12 meses que precede a alienação, pelo menos 25% do capital dessa sociedade."

14. No caso em apreço, de acordo com os factos descritos no pedido, o alienante das partes sociais (o aqui Requerente) detinha uma participação de 31,3656% do capital social da sociedade residente em Espanha, a qual se qualifica como participação relevante, à luz do n.º 3 do artigo 13.º da CDT (supra citado).

15. Face ao supra exposto, conclui-se que para efeitos da Convenção de Dupla Tributação entre Portugal e Espanha, os rendimentos obtidos pelo Requerente, em resultado da liquidação da sociedade, são qualificados como mais-valias, de acordo com o n.º 3 do artigo 13.º da CDT, uma vez que o alienante das ações detinha uma participação relevante na sociedade residente em Espanha.

16. Feito o enquadramento dos rendimentos, quer à luz da legislação doméstica, quer à luz da CDT, importa agora analisar as regras de distribuição territorial da competência para tributar os referidos rendimentos.

17. De acordo com o n.º 3 do artigo 13.º da CDT, a competência tributária é cumulativa do Estado da Residência e do Estado da Fonte (partilhada por Portugal e Espanha, respetivamente) podendo os rendimentos em causa ser tributados por ambos os Estados, e tendo, neste caso, sido efetivamente tributados em Espanha como mais-valias, conforme referido supra.

18. Assim sendo, e uma vez que o Requerente goza do estatuto de residente não habitual desde 2018 e até 2027, importa determinar qual a tributação dos rendimentos aqui em análise, à luz do regime dos residentes não habituais.

19. Nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS (na redação em vigor à data dos factos):

"5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos () das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção, bastando que se verifique qualquer uma das condições previstas nas alíneas seguintes:

a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ()"

20. Se ao abrigo da CDT Portugal/Espanha, o rendimento em causa pode ser tributado em ambos os Estados (tendo inclusive sido tributado em Espanha) e encontrando-se o Requerente a gozar do estatuto de residente não habitual em Portugal, desde 2018, então, considera-se estarem reunidas as condições para o aproveitamento da isenção, prevista no artigo 81.º, n.º 5 do Código do IRS.

21. Por último, relativamente à questão colocada pelo Requerente quanto a saber de que forma deve proceder à declaração dos rendimentos aqui em análise na Declaração Modelo 3 de IRS, informa-se que deverão os mesmos ser declarados no quadro 9 do Anexo J da Declaração Modelo 3 de IRS.

22. Uma vez que a competência para tributar os rendimentos em causa é cumulativa, o Estado Português exerce a sua competência para tributar, daí que, em termos de regras gerais de liquidação, este rendimento seja, por defeito, tributado.

23. Tendo, porém, o sujeito passivo direito à eliminação da dupla tributação, com aplicação do método da isenção, à luz do n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS.

24. Nestes termos, em resposta à questão colocada pelo sujeito passivo, sobre qual a forma de evitar que o referido rendimento seja tributado, informa-se que tal apenas poderá concretizar-se através da dedução de reclamação graciosa contra a liquidação respetiva, invocando a respetiva base legal que fundamenta, neste caso, a não tributação dos rendimentos.

25. Fundamentação esta que decorre da conjugação da norma do n.º 3 do artigo 13.º da CDT entre Portugal e Espanha, com o n.º 5 do artigo 81.º do Código do IRS.